

PROCESSO - A.I. Nº 297248.0019/02-4  
RECORRENTE - EMYDIO COMÉRCIO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0234-02/02  
ORIGEM - INFRAZ IRECÊ  
INTERNET - 05/11/02

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0395-11/02

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Entretanto, o levantamento das disponibilidades, em situações onde inexiste escrita contábil, haverá de ser efetuado, levando em consideração elementos que dêem sustentação ao lançamento fiscal, envolvendo a totalidade das disponibilidades, pagamentos e recebimentos. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Refere-se a Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo em relação ao Acórdão nº 0234-02/02 originário da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que decidiu pela Procedência do Auto de Infração em referência.

A acusação foi de que se apurou “omissão de saídas de mercadorias tributáveis através de saldo credor na Conta Caixa”. Em consequência, foi exigido o pagamento do ICMS na quantia de R\$52.412,46 pertinente ao exercício de 2001. Para chegar a esta conclusão o autuante elaborou os demonstrativos de fls. 06 a 14 dos autos.

O relatório elaborado pelo o Sr. Relator da 2ª Junta de Julgamento Fiscal assim se apresenta:

*I – Quanto as razões de defesa:* “O sujeito passivo em seu Recurso defensivo às fls. 106 a 108, com fulcro no artigo 18, inciso IV, do RPAF/99, alegando que não foi respeitado o princípio do contraditório e da ampla defesa, argüi a nulidade do lançamento tributário com base na preliminar de que o Auto de Infração e o Termo de Encerramento de Fiscalização não contêm em seu corpo a narração analítica e detalhada dos fatos, e que falta ao processo os elementos materializadores da infração que lhe foi imputada. Argumenta que não poderia ser detectada omissão de saídas apuradas através de saldo credor na conta Caixa, uma vez que não possui contabilidade por estar dispensado pela legislação federal tendo em vista que é optante da sistemática de apuração pelo lucro presumido.

Prosseguindo, alega que a descrição do fato foi feita de forma lacônica, impossibilitando o exercício pleno do contraditório, pois descreve infração cujos artigos são impertinentes por não corresponderem ao fato descrito.

Além disso, aduz a falta ao lançamento de qualquer causa econômica e jurídica, tipificada na lei tributária, com desobediência ao princípio previsto no artigo 142, do CTN, configurando o lançamento como abuso de poder por apresentar-se como ato abusivo.

Citou a jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo.

No mérito, o deficiente alega que o estabelecimento comercializa só com um tipo de produto (farinha de trigo), e que recolheu por antecipação o imposto relativo à mercadoria adquirida fora do Estado, e quanto à adquirida no Estado da Bahia, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes, conforme previsto nos artigos 353 e 356, do RICMS/97. Acostou ao seu Recurso, cópias de algumas notas fiscais de aquisição de farinha de trigo (docs. fls. 131 a 156).

Por fim, requer a nulidade da ação fiscal, ou caso contrário, a sua improcedência”.

*II – Da informação fiscal prestada pelo autuante:* “Na informação fiscal às fls. 176 a 177, o autuante rebate as alegações defensivas esclarecendo inicialmente que o contribuinte foi autuado com base no artigo 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, o qual, autoriza a presunção de omissão de saídas sem o pagamento do imposto quando a escrituração indicar saldo credor de Caixa. Argumenta que o fato de não haver uma Conta Caixa, nada impede a apuração do débito através das disponibilidades, pois o citado dispositivo regulamentar não menciona a palavra “conta”, entendimento esse já confirmado por inúmeros julgamentos no âmbito do CONSEF e pela jurisprudência dos Tribunais.

Quanto à alegação de que só comercializa com farinha de trigo, o preposto fiscal frisa que nos documentos fiscais acostados aos autos pelo autuado, às fls. 148 a 149, constam outros produtos que não estão sujeitos à substituição tributária deste Estado. Além disso, diz que foram juntadas aos autos, cópias de notas fiscais (docs. fls. 160 a 172) relativas à venda e compra de mercadorias tributáveis, tais como, condicionadores, reforçadores, conservantes, corantes, fermentos químicos e biológicos, óleos, e melhoradores de massa, produtos esses, que são utilizados pela indústria e por todas as panificadoras para dar maior volume, coloração, vida útil e aparência ao pão.

Sobre o argumento defensivo de que o imposto relativo à farinha de trigo adquirida fora do Estado foi pago por antecipação, o autuante anexou às fls. 173 a 175, cópia do Auto de Infração nº 08844405160150, datado de 14/05/2001, lavrado contra o autuado por falta de antecipação tributária na aquisição do produto procedente do Estado de São Paulo”.

*III – Da nova manifestação pelo autuado:* “Tendo em vista que antes de ser prestada a informação fiscal, foram anexados aos autos os documentos constantes às fls. 159 a 172, os quais foram utilizados pelo autuante para rebater as razões defensivas, o sujeito passivo foi intimado pela repartição fazendária a tomar conhecimento dos mesmos, tendo apresentado novo Recurso às fls. 182 a 183, argüindo que no período de dois anos o seu faturamento com farinha de trigo foi de R\$ 300.000,00 e de outros produtos a cifra de R\$ 8.000,00, e que o citado Auto de Infração foi devidamente pago, não havendo prejuízo para o Estado”.

*IV - A lide foi decidida com base no seguinte voto:* “Analizando as preliminares de nulidades argüidas na peça defensiva, observo que o procedimento fiscal não feriu em momento algum o princípio do contraditório e da ampla defesa, uma vez que o fato foi descrito no corpo do Auto de Infração de forma clara e precisa com a indicação dos documentos utilizados, permitindo claramente o perfeito entendimento da acusação fiscal, qual seja, a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis detectada através de saldo credor de Caixa, saldo esse, apurado através do levantamento das disponibilidades e materializado com base nos valores escriturados na escrita fiscal, cujos demonstrativos constantes às fls. 6 a 14 encontram-se discriminados analiticamente os respectivos valores, cujo método de apuração independe se o contribuinte optou pelo lucro presumido junto à Receita Federal. Além disso, o enquadramento legal está em conformidade com a ocorrência descrita. Portanto, considerando que os autos contêm os

elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, deve ser rejeitado o pedido de nulidade suscitados na defesa por não se enquadrar no artigo 18, inciso IV, do RPAF/99.

Quanto a infração imputada ao autuado, verifica-se que o Auto de Infração faz referência a exigência de imposto referente a presunção de omissão de saídas de mercadorias representada por saldo credor de Caixa, conforme demonstrativo à fl. 6.

O saldo credor de Caixa, também conhecido como “estouro de caixa”, ocorre quando o saldo de um determinado período mais os ingressos de Recursos são inferiores aos pagamentos. De acordo com § 4º, do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, *in verbis*: “O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção” (o negrito é nosso).

No caso em questão, valendo-se dos registros fiscais, o autuante efetuou o levantamento das origens e aplicações de Recursos constantes às fls. 6 a 14, considerando o saldo inicial como “zero”, já que o contribuinte não o informou apesar de regularmente intimado (doc. fl. 83); como ingressos de Recursos as vendas de mercadorias declaradas nos livros fiscais acrescido do recebimento das duplicatas do exercício anterior; e como desembolsos foram computados os valores relativos às compras declaradas no exercício mais as duplicatas do exercício anterior e das despesas diversas, e deduzido o valor das compras alusivas ao exercício seguinte, resultando no estouro de Caixa objeto da autuação.

O saldo credor de “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Tratando-se de uma presunção legal, caberia ao autuado fazer a prova em contrário. O autuado não apontou qualquer erro nos números dos demonstrativos às fls. 6 a 14, tendo apenas alegado que a maioria das mercadorias que comercializa é farinha de trigo, e que recolheu por antecipação o imposto relativo à mercadoria adquirida fora do Estado, e quanto à adquirida no Estado da Bahia, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes.

Se realmente todas as compras durante o exercício fossem de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, a ocorrência de saldos credores no caixa ensejaria apenas a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória por falta de emissão de documentos fiscais. Entretanto, considerando que conforme constam nos documentos às fls. 148, 149, 160 a 172 foram adquiridas outras mercadorias tributadas, considero que está caracterizado o cometimento da infração, pois o sujeito passivo não elidiu a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Não conformado com a Decisão supra, o sujeito passivo ingressou com Recurso Voluntário, afirmando que apresenta fatos e fundamentos de direito não apreciados no julgamento, os quais são susceptíveis de modificar o julgado.

Cita que o saldo credor da conta Caixa foi apurado com base nos livros Registros de Entradas e de Saídas de Mercadorias enquanto que a auditoria da conta Caixa tem por objetivo a verificação dos lançamentos contábeis. Diz que o levantamento levado a efeito pelo autuante não se enquadra como auditoria financeira nem como auditoria da conta Caixa, tecendo comentários a

respeito daquilo que entende sobre este tipo de auditoria. Por considerar que o lançamento de ofício foi efetuado ao arrepio dos padrões de auditoria previstos e por não conter elementos suficientes para se determinar com segurança a infração requer a Nulidade do Auto de Infração.

Em relação ao mérito, argúi que o levantamento se fundamenta em elementos inconsistentes, se constituindo em arbitramento da base de cálculo não previsto no RICMS. Acrescenta que iniciou suas atividades no mês de maio de 2001 sendo que, do total das entradas de R\$343.024,98 apenas R\$2.509,28 representam mercadorias tributáveis e R\$340.515,10 referem-se a aquisições de farinha de trigo, cujo imposto teria sido pago por antecipação. Percentualmente, as aquisições de farinha de trigo representam 99,27% das suas compras enquanto que as com tributação normal somam, apenas, 0,73%.

Objetivando consubstanciar seus argumentos, transcreve as ementas pertinentes aos Acórdãos JJF nº 0040-0202, CJF nº 0894/01 e CJF nº 2170-12/01. Admite que entendia que pelo fato das mercadorias já se encontrarem com a fase de tributação encerrada “descuidou-se” de emitir notas fiscais por ocasião das vendas que realizou e que, não é possível apurar-se omissão de saídas de mercadorias tributáveis em uma empresa que comercializou, praticamente, apenas com farinha de trigo. Requer a Improcedência do Auto de Infração.

A Douta PROFAZ pronuncia-se às fls. 221 e 222 dos autos opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário por entender que a 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal analisou cuidadosamente todos os argumentos apresentados pelo sujeito passivo, ora repetidos no Recurso Voluntário, afastou de forma fundamentada a nulidade levantada e, em relação as mercadorias sujeitas a substituição tributária restou provado que não são as únicas comercializadas pelo recorrente. Considera correto o julgamento realizado pela 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal enquanto que o recorrente nada trouxe de novo que possa alterá-lo.

## **VOTO**

O recorrente argúi uma preliminar de nulidade que deve ser enfrentada neste julgamento do Recurso Voluntário.

O fato de o autuante ter elaborado seu levantamento apenas com base nos livros Registros de Entradas e de Saídas de Mercadorias, a princípio, não é motivo suficiente para se decretar a nulidade do lançamento fiscal, pois, é perfeitamente possível levantar-se as disponibilidades de uma empresa sem que, necessariamente, tenha que se valer da escrita contábil. A questão que deve ser enfocada diz respeito a confiabilidade e a consistência do levantamento fiscal, o qual, não pode prescindir de dados que reflitam a realidade comercial, sob pena de, além de demonstrar insegurança, configurar-se em arbitramento da base de cálculo, na medida que se vale de dados incompletos.

Não é possível que se elabore um “demonstrativo do Caixa”, tal como o realizado pelo autuante, sem indicar ou ignorar o saldo inicial. Isto é fundamental. Não importa que o contribuinte não disponha de escrita contábil, cabe ao Fisco implementar os meios para se obter tal informação e, acaso o contribuinte informe que não possuía saldos disponíveis no período inicial do lançamento, deveria ter sido obtida declaração por escrito do mesmo neste sentido, para que pudesse, enfim, indicar saldo inicial “zero”.

Por igual, os pagamentos efetuados têm que ser considerados em sua integralidade sob pena de mascarar o levantamento em prejuízo da própria Fazenda Estadual.

Outra questão que, apesar do recorrente ter mencionado em relação ao mérito, considero que deve ser enfocada em preliminar, pois reflete diretamente na segurança do lançamento, e diz

respeito ao tipo de operações desenvolvidas pelo recorrente. Apesar de não estar previsto em lei qualquer tipo de proporcionalidade entre operações normalmente tributadas e aquelas isentas ou com o imposto pago por antecipação, para o caso de presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis através de saldo credor na conta Caixa vejo que, no caso presente, as operações registradas pelo recorrente referentes a compras de farinha de trigo representam 99,27% do volume total das compras e as tributadas normalmente significaram, apenas, 0,73%. Isto significa que, praticamente, quase que a totalidade das operações realizadas pelo recorrente foram com farinha de trigo cujo imposto é pago por antecipação, sendo, ao meu ver, neste caso, inadequada a apuração levada a efeito pelo autuante.

Do exposto, por entender que o lançamento fiscal demonstra insegurança na sua constituição, deixo de acolher o opinativo da Douta PROFAZ e voto pelo PROVIMENTO deste Recurso Voluntário para que o presente Auto de Infração seja julgado NULO.

Por fim, recomendo que seja implementado novo procedimento fiscal a salvo das incorreções aqui presentes, podendo, inclusive, ser desenvolvido um roteiro de fiscalização específico as operações realizadas com farinha de trigo, sobretudo pelo fato dos demonstrativos de fls. 79 e 80 dos autos, elaborados pelo autuante, não indicarem recolhimentos efetuados pelo recorrente nos exercícios de 2000 e 2001.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão Recorrida e julgar NULO o Auto de Infração nº 297248.0019/02-4, lavrado contra **EMYDIO COMÉRCIO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de outubro de 2002.

NELSON TEIEIRA BRANDÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – RELATOR

ADRIANA LOPES VIANNA DIAS DE ANDRADE - REPR. DA PROFAZ